Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 31524 du rôle
Inscrit le 10 octobre 2012

Audience publique du 14 octobre 2013

Recours formé par
Monsieur ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31524 du rôle, déposée en date du 10 octobre 2012 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à L- …, contre une décision rendue en date du 14 septembre 2012 par le directeur des Contributions directes, ayant rejeté pour cause de tardivité sa demande « en réexamen de la retenue d'impôt à la source de l'année 2009 » ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 29 novembre 2012 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en ses plaidoiries à l'audience publique du 23 septembre 2013.

Par demande parvenue au bureau d'imposition RTS Esch-sur-Alzette le 23 avril 2012, Monsieur ... sollicita le remboursement de l'impôt retenu sur son revenu de l'année 2009.

Par décision du même jour, le bureau d'imposition précité rejeta cette demande pour cause de tardivité.

Le 6 juin 2012, Monsieur ... adressa au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », une demande tendant au « *réexamen de la retenue d'impôt à la source de l'année 2009* ».

Par décision du 14 septembre 2012, le directeur rejeta la prédite demande en les termes suivants :

« *Vu la demande présentée le 11 juin 2012 par le sieur ..., demeurant à L-..., ayant pour objet une remise d'impôts par voie gracieuse;*

Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996 ;

Considérant que la demande tend à un réexamen de la retenue d'impôt à la source 2009 en invoquant que l'employeur aurait appliqué la classe d'impôt 1 au lieu de la classe 2 ;

Considérant qu'en vertu du paragraphe 131 AO, sur demande dûment justifiée endéans les délais du paragraphe 153 AO, le directeur de l'administration des contributions directes accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception de l'impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;

Considérant qu'aux termes du paragraphe 153 AO, le délai pour l'introduction d'une requête est d'une année civile après que le requérant a eu connaissance des faits sur lesquels il entend fonder sa demande ;

En l'espèce, la demande du 11 juin 2012 concernant la période de paie de l'année 2009 au titre de laquelle les salaires sont attribués, se situe en dehors du délai susvisé ;

PAR CES MOTIFS,

DÉCIDE :

La demande en remise gracieuse est tardive. ».

Par requête déposée le 10 octobre 2012 au greffe du tribunal administratif, Monsieur ... a introduit un recours contentieux contre la décision directoriale de rejet du 14 septembre 2012.

Monsieur ..., quoique valablement convoqué par le greffe du tribunal administratif, n'était ni présent, ni valablement représenté à l'audience des plaidoiries, aucun avocat n'ayant à la date des plaidoiries déposé de constitution d'avocat au sens de l'article 5 (2) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives au greffe du tribunal administratif. Nonobstant ce fait, le tribunal statue néanmoins contradictoirement à l'égard de toutes les parties, en vertu de l'article 6 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

La partie étatique soulève tout d'abord l'irrecevabilité du recours sous examen au motif que la nature du recours n'aurait pas été clairement indiquée par le demandeur.

Force est à cet égard de relever de prime abord que l'indication, dans la requête introductive d'instance, qu'il s'agit d'un recours en réformation ou en annulation, n'est pas exigée à peine de nullité par la loi[1]. Par ailleurs, lorsque, comme c'est le cas en l'espèce, la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi[2].

---

[1] Trib. adm. 21 janvier 2004, n°16585 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Recours en réformation, n°7 et les autres références y citées.

[2] Trib. adm. 5 mai 2010, n°26177 du rôle, Pas. adm. 2012, V°Recours en réformation, n°7 et les autres références y citées.

Le moyen d'irrecevabilité soulevé par la partie étatique est dès lors à écarter pour ne pas être fondé.

Conformément aux dispositions combinées des paragraphes 228 et 235 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », ci-après : « AO », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de rejet[3] d'une demande en remboursement de l'impôt retenu indûment. Il y a partant lieu de qualifier le recours introduit par Monsieur ... de recours en réformation, cette nature étant encore confirmée par la demande du contribuable tendant au « réexamen » de son dossier.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation.

La partie étatique soulève ensuite l'irrecevabilité du recours sous analyse alors qu'aucun moyen n'aurait été invoqué à l'appui dudit recours.

Force est à cet égard de relever qu'à l'appui de son recours, le demandeur rappelle que le 11 juin 2012, il a introduit auprès du directeur une demande de réexamen de la retenue d'impôt à la source de l'année 2009, au motif que la classe d'impôt 1 lui aurait été appliquée alors qu'il aurait été soumis à la classe d'impôt 2.

Le demandeur estime qu'en tout état de cause ce serait à tort que le directeur aurait rejeté sa demande « de remise gracieuse » au motif qu'elle aurait été introduite en dehors du délai d'une année civile après qu'il aurait eu connaissance des faits justifiant une telle demande. A cet égard, le demandeur renvoie à un échange de courriers électroniques qui a eu lieu entre lui et la Compagnie Fiduciaire ..., en charge du traitement des salaires au sein de la société de son employeur, le 27 décembre 2011 et duquel il ressortirait que ce ne serait qu'à cette date que l'intégralité de ses fiches de salaire relatives à l'année 2009 lui aurait été remise, de sorte que ce ne serait qu'à ce moment qu'il aurait eu connaissance « du mauvais calcul de sa retenue d'impôt ».

Le demandeur sollicite dès lors un réexamen de son dossier ainsi que le remboursement de la retenue à la source indûment payée pour l'année 2009, retenue qu'il chiffre à un montant de 2.840,80.- euros.

Le tribunal est amené à constater que si le demandeur a certes énoncé de manière succincte les faits et moyens à la base de son recours, il n'en demeure pas moins qu'il ressort des développements contenus dans la requête introductive d'instance, ainsi que de la réclamation parvenue au directeur le 11 juin 2012, d'une part, que le demandeur sollicite le remboursement de la retenue d'impôt à la source prétendument indûment versée pour l'année 2009, au motif que la fiduciaire de son employeur lui aurait erronément appliqué la classe d'impôt 1 au lieu de la classe d'impôt 2, alors même qu'il lui aurait transmis sa carte d'impôt de l'année 2009 renseignant la classe d'impôt 2 et, d'autre part, qu'en se référant à un échange de courriers électroniques ayant eu lieu le 27 décembre 2011 entre lui-même et la fiduciaire en

[3] Voir § 150, paragraphe (2) AO.

charge du traitement de ses salaires, Monsieur ... conteste que sa demande de remboursement serait tardive, alors qu'il n'aurait eu connaissance qu'en décembre 2011 de ses fiches de salaire relatives à l'année 2009 et dès lors de l'erreur y contenue.

Il s'ensuit que le demandeur a non seulement indiqué concrètement la raison pour laquelle il estime que, contrairement à la conclusion retenue d'abord par le bureau d'imposition et ensuite par le directeur, sa demande en remboursement des impôts indûment retenus à la source n'est pas tardive, mais il a également expliqué pourquoi il estime avoir droit à un remboursement de la retenue d'impôt à la source pour l'année 2009, à savoir que cette retenue aurait été effectuée en tenant compte d'une classe d'impôt erronée.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que le demandeur a fourni suffisamment d'éléments de fait et de droit pour permettre au tribunal de comprendre la portée du recours et à la partie étatique de savoir quelle est la décision critiquée et quels sont les moyens à la base de sa demande, étant d'ailleurs relevé à cet égard que dans son mémoire en réponse, la partie étatique a utilement pris position et qu'elle s'est défendue au fond par rapport aux moyens ainsi invoqués.

Le moyen d'irrecevabilité ayant trait à un défaut d'indication de moyens à l'appui de la requête introductive d'instance doit dès lors également être écarté pour ne pas être fondé.

Il s'ensuit que le recours en réformation sous analyse est recevable pour avoir été introduit dans les forme et délai de la loi.

Quant au fond, le tribunal est amené à relever que la décision directoriale est fondée sur le § 131 AO ayant trait aux demandes de remises d'impôt adressées au directeur qui stipule ce qui suit :

« *Sur demande justifiée du contribuable endéans les délais du § 153 AO, le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. Sa décision est susceptible d'un recours au tribunal administratif, qui statuera au fond.* »

Or, dans la mesure où en l'espèce, le demandeur a *ab initio* contesté la retenue d'impôt à la source dont il a fait l'objet en se fondant sur l'application erronée dans son chef de la classe d'impôt 1 et qu'il a présenté par courrier parvenu au bureau d'imposition RTS Esch-sur-Alzette le 23 avril 2012 une demande en remboursement de l'impôt indûment versé sur ses salaires de l'année 2009, c'est à tort que la décision directoriale a fondé sa décision sur les dispositions du § 131 AO ayant trait aux demandes de remises d'impôts dont la légalité n'est pas contestée.

En effet, force est de constater que l'article 24 du règlement grand-ducal modifié du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions stipule que « *les demandes en remboursement de l'impôt indûment retenu sont à présenter dans les délais prévus par les §§ 151 à 154 de la loi générale des impôts* ».

Par ailleurs, aux termes du § 150 (1) AO, le contribuable qui sollicite le remboursement d'impôts versés peut en réclamer le remboursement en formulant une demande écrite ou verbale auprès d'un bureau d'imposition (« *kann die Rückzahlung entrichteter Steuern verlangt werden, so genügt zur Geltendmachung des Anspruchs, dass der Antrag rechtzeitig schriftlich oder mündlich bei einem Finanzamt gestellt wird. Dieses hat ihn der zuständigen Stelle zu übermitteln*»), et si cette demande est rejetée, le bureau d'imposition en question doit émettre une décision contenant des instructions sur les voies de recours applicables (« *wird ein Erstattungsanspruch abgelehnt, so ist ein Bescheid zu erteilen. Der Bescheid soll eine Belehrung enthalten, welches Rechtsmittel zulässig ist und binnen welcher Frist und bei welcher Behörde es einzulegen ist* »).

Or, en l'espèce, tel que relevé ci-avant, conformément aux dispositions de l'article 24 du règlement grand-ducal précité et du § 150 AO, le demandeur s'est d'abord adressé au bureau d'imposition RTS Esch-sur-Alzette qui a rejeté sa demande de remboursement moyennant une décision du 23 avril 2012 contenant des instructions sur les voies de recours pouvant être exercées, suite à quoi il a introduit une réclamation contre cette décision auprès du directeur.

Toutefois, tout comme une demande de remise gracieuse introduite sur base du § 131 AO auprès du directeur, la demande en restitution d'impôt indûment versé doit sous peine de forclusion être déposée endéans un certain délai auprès d'un bureau d'imposition. En effet, en application du § 152 AO, paragraphe (2), point 1 et paragraphe (3), lorsqu'un impôt a été indûment versé (« *wenn eine Steuer für Rechnung eines Steuerpflichtigen ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters zu Unrecht entrichtet worden ist* (…) »), la demande en restitution doit être déposée avant la fin de l'année de calendrier qui suit celle du versement au receveur (« *Der Anspruch auf Erstattung erlischt, falls nicht anders bestimmt ist, wenn er nicht bis zum Ablauf des Kalenderjahres, das auf die Entrichtung folgt geltend gemacht wird* »), ledit délai étant identique à celui prévu au § 153 tel qu'invoqué par le directeur.

En ce qui concerne le point de départ de ce délai, il est d'admis qu'il ne s'agit pas de l'année de versement, mais du moment où le salarié était censé connaître la portée de l'évènement engendrant le droit au remboursement, étant entendu que l'ignorance par négligence est à assimiler à la connaissance[4].

En l'espèce, le demandeur soutient qu'il n'aurait eu connaissance de l'application d'une classe d'impôt erronée qu'en décembre 2011. En effet, ce ne serait qu'après avoir relancé la fiduciaire en charge du traitement de son salaire le 27 décembre 2011, qu'il se serait finalement vu transmettre ses fiches de salaire relatives à l'année 2009 et qu'il aurait pu se rendre compte que l'impôt retenu sur son salaire avait été calculé sur base de la classe d'impôt 1 et ce alors même que la fiche de retenue d'impôt qu'il aurait transmise à la fiduciaire pour l'année 2009 aurait renseigné la classe d'impôt 2.

Force est à cet égard de relever que le demandeur, qui n'a réclamé ses fiches de salaire relatives à l'année 2009 que près de deux ans plus tard, ne saurait se retrancher derrière sa propre inaction pour soutenir qu'il n'aurait eu connaissance qu'à la fin de l'année 2011 de

---

[4] Commentaire du règlement grand-ducal modifié du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, ad article 24, et arrêt BFH du 19.8.1971. BStBI. III 1971, p. 428.

l'application à ses salaires de l'année 2009 d'une classe d'impôt erronée. En effet, dans la mesure où conformément aux dispositions de l'article L. 125-7 du Code du travail, *« l'employeur est obligé de remettre au salarié à la fin de chaque mois, ensemble avec le dernier versement de salaire, un décompte exact et détaillé quant au mode de calcul du salaire* (…)», il aurait appartenu au demandeur, en cas de non-respect par son employeur de ses obligations légales en la matière, d'entreprendre le plus rapidement possible les démarches nécessaires afin de se voir transmettre les fiches de salaire de l'année 2009 et non pas d'attendre pendant près de deux ans avant de s'enquérir du sort de ses fiches de salaire.

Dans la mesure où il n'est pas contesté que le demandeur s'est vu verser au cours de l'année 2009 mensuellement son salaire et qu'il aurait dès lors rapidement dû se rendre compte que les fiches de salaire y relatives ne lui étaient pas transmises dans les délais, il y a lieu d'admettre que c'est du fait de sa propre incurie que le demandeur ne s'est pas rendu compte au cours de l'année 2009 que la retenue d'impôt opérée à la source avait été calculée sur base d'une classe d'impôt erronée.

Il s'ensuit que conformément au § 152 (3) AO, qui comme relevé ci-dessus rejoint à cet égard en substance la teneur du § 153 AO sur lequel le directeur s'est basé pour déclarer la demande en restitution d'impôt du demandeur tardive – le § 153 stipulant en effet que le délai pour l'introduction d'une requête est d'une année civile après que le requérant ait eu connaissance des faits sur lesquels il entend fonder sa décision (*« Wo ausser den Fällen der §§ 151 und 152 Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen zugelassen sind, erlöschen sie, falls nicht anders bestimmt ist, wenn sie nicht bis zum Schluss des Jahres geltend gemacht werden, das auf das Jahr folgt, in dem die Ereignisse, die den Anspruch begründen, eingetreten sind »*) -, il y a lieu de conclure que Monsieur ... aurait dû introduire auprès du bureau d'imposition pour le 31 décembre 2010 au plus tard sa demande en remboursement de l'impôt retenu indûment pour l'année 2009. Dans la mesure où cette demande n'est parvenue au bureau d'imposition RTS Esch-sur-Alzette que le 23 avril 2012, elle est irrecevable pour être forclose.

Il s'ensuit que le recours sous analyse doit être rejeté pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclaré non justifié et en déboute ;

met les frais à charge du demandeur.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 14 octobre 2013 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Schmit s. Sünnen